

УДК 658.15:338.512

І.І. Криштопа, канд. екон. наук

ДВНЗ «Криворізький національний університет», м. Кривий Ріг, Україна

АВ-КОСТИНГ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ**И.И. Криштопа**, канд. экон. наук

ГВУЗ «Криворожский национальный университет», г. Кривой рог, Украина

АВ-КОСТИНГ КАК ИНСТРУМЕНТ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА**Iryna I. Kryshchtopa**, PhD

SHEE «Kryvyi Rih National University», Kryvyi Rih, Ukraine

АВ-COSTING AS AN INSTRUMENT OF THE STRATEGIC ACCOUNTING

В умовах посилення інтеграційних процесів в Україні особливого значення для забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств набуває впровадження системи стратегічного управління собівартістю, важливою складовою частиною якої є стратегічний облік витрат. Зазначене обумовлює актуальність дослідження інструментів останнього, серед яких особливе місце належить АВ-костингу. Враховуючи зазначене вище, у статті представлено результати проведеного автором дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку. Зокрема, уточнено термін, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, досліджено складові частини останньої, а також доповнено етапи її впровадження у роботу промислового підприємства. Крім того, у статті виділено переваги та недоліки використання інструменту стратегічного обліку, що досліджується, на вітчизняних промислових підприємствах.

Ключові слова: стратегічний облік, АВ-костинг, калькулювання, інструмент, об'єкт калькулювання, калькуляційна система.

В условиях усиления интеграционных процессов в Украине особое значение для обеспечения конкурентоспособности отечественных предприятий приобретает внедрение системы стратегического управления себестоимостью, важной составной частью которой является стратегический учет расходов. Указанное обуславливает актуальность исследования инструментов последнего, среди которых особое место принадлежит АВ-костингу. Учитывая вышесказанное, в статье представлены результаты проведенного автором исследования теоретических основ АВ-костинга как инструмента стратегического учета. В частности, уточнен термин, которым обозначается система учета затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности, исследованы составные части последней, а также дополнен этап ее внедрения в работу промышленного предприятия. Кроме того, в статье выделены преимущества и недостатки использования инструмента стратегического учета исследуемого на отечественных промышленных предприятиях.

Ключевые слова: стратегический учет, АВ-костинг, калькулирование, инструмент, объект калькулирования, калькуляционная система.

In the conditions of increasing integration process in Ukraine the competitiveness of domestic enterprises acquires the implementation of strategic cost management, an important part of which is the strategic cost accounting. This fact leads to the relevance of the latest research tools, among which a special place belongs to the AB-costing. According to the information, mentioned above, the article presents the results of the study of theoretical issues of AB-costing as an instrument of the strategic accounting. In particular, the author clarified the term that indicates a system of cost accounting and cost calculation by activity, studied its parts, and proposed to complete stages of its implementation into the work of the industrial enterprise. Also, the author pointed out the advantages and disadvantages of usage of this instrument of strategic accounting at the national industrial enterprises.

Key words: strategic accounting, AB-costing, calculation, an instrument, an object of calculation, spreadsheet system.

Постановка проблеми. Однією з найважливіших умов забезпечення стратегічної стійкості вітчизняних підприємств в умовах посилення інтеграційних процесів в Україні є впровадження системи стратегічного управління собівартістю, важливою складовою частиною якої є стратегічний облік витрат. З огляду на це, дослідження інструментів останнього, серед яких особливе місце належить АВ-костингу, набуває особливого значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вирішенню теоретико-методологічних проблем стратегічного обліку витрат та розрахунку собівартості виготовленої продукції присвячено праці таких провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, як Андерсон Х., Апчерч А., Богата І.М., Ван Бреда М.Ф., Валуєв Б.І., Гушко С.В., Друрі К., Каплан Р., Каракоз І.І., Керімов В.Є., Колдуел Д., Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А., Литвин Ю.Я., Метью М.Р., Мних Є.В., Нападівська Л.В., Нідлз Б., Ніколаєв О.Є., Німчинов П.П., Нортон Д., Палій В.Ф., Перер М.Х.Б., Пушкарь М.С., Райан Б., Соколов Я.В., Сопко В.В., Ткач В.І., Ткач М.В., Уорд К., Фостер Д., Хендріксен Е.С., Хорнгрєн Ч.Т., Чумаченко М.Г., Шайкан А.В. та Швець В.Г.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте слід відзначити факт недостатності досліджень, присвячених використанню АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку, оскільки у роботах зазначених вище вчених останній розглядався з позицій стратегічного управління підприємством або стратегічного контролінгу.

Метою статті є дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- дати критичну оцінку поглядам економістів на термін, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, її складові частини та етапи впровадження у роботу підприємства;
- уточнити зазначені вище аспекти з позиції їх відповідності умовам вітчизняного бізнес-середовища;
- виділити переваги та недоліки використання інструменту стратегічного обліку, що досліджується, на вітчизняних промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Аналіз економічної літератури дозволив виділити чотири підходи науковців до використання терміна, яким позначається система обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності. Зокрема, представники першого підходу, до яких належать В.А. Маняєва [8], Т.А. Васильєва, О.В. Рябенков [1] та М.А. Вахрушина [2], використовують термін «АВС-метод» (ABC method).

На наш погляд, така позиція є дещо спірною, оскільки під калькуляційною системою розуміється сукупність методів, які забезпечують співвідношення витрат з їх носіями з метою інформаційного забезпечення процесу управління витратами та здійснення функцій їх планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання [3]. В свою чергу ефективно використання зазначеної сукупності методів забезпечують спеціальні прийоми стратегічного обліку, які являють собою інструмент стратегічного обліку. Таким чином, більш обґрунтованим є віднесення системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності до інструментів стратегічного обліку, а не його методів.

Другий підхід, прихильниками якого є М. Каменнова, А. Громов, М. Ферাপонтов, А. Шматалюк [9], В. Івлєв та Т. Попова [5], зустрічається лише у вітчизняній економічній літературі та полягає у використанні терміна «функціонально-вартісний аналіз».

На нашу думку, у такому випадку має місце некоректний переклад з англійської мови терміна «Activity Based Costing». Зокрема, у класичному розумінні функціонально-вартісний аналіз являє собою один із методів евристичного аналізу, мета якого полягає у виборі оптимального варіанта, що забезпечує повноцінне виконання досліджуваним об'єктом (виробом, технологічним процесом, формою організації чи управління виробництвом тощо) своїх основних функцій при мінімальних витратах. У свою чергу, інструмент стратегічного обліку, що досліджується, являє собою калькуляційну систему, в якій як основні об'єкти обліку витрат та калькулювання з метою обчислення собівартості продукції та визначення ефективності бізнес-процесів розглядаються операції [8]. Таким чином, можна зробити висновок про спірність ототожнення зазначених понять, а отже і дискусійність цього підходу в цілому.

Представники третього підходу, серед яких слід відзначити В. Івлєва й Т. Попову [5], застосовують термін АВС-аналіз. Така позиція також видається спірною, оскільки дослідження економічної літератури показало висвітлення переважною кількістю науковців АВС-аналізу як інструменту, який групує чи розподіляє за певними критеріями існуючу сукупність (виробів, клієнтів, країн, постачальників, співробітників і т. д.) [2]. Отже, використання терміна «АВС-аналіз» як синонім системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності є дискусійним.

Четвертий підхід, якого додержуються О. Каверіна [6], І. Норін [11], А. Гунасекаран [10] та Л. Тейлор [14], використовують у своїх роботах термін «АВ-костинг» (Activity-Based Costing).

Зазначена позиція видається найбільш обґрунтованою, оскільки у такому випадку в повному обсязі відображається зміст системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності.

Наступним важливим аспектом дослідження є уточнення змісту складових частин системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності. Дослідження спеціалізованої літератури свідчить про єдність науковців у поглядах на такі її елементи:

- ресурси;
- види діяльності.

Полеміка точиться щодо такої складової цієї системи, як об'єкти калькулювання. Зокрема, частина науковців, серед яких М. Вахрушина [2], наголошують на використанні АВ-костингу лише для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг).

Такі науковці, як Н. Єрмакова [3], Івашкевич Б. [4], Р. Каплан та Р. Купер [7], рекомендують розширити перелік об'єктів калькулювання за рахунок включення до нього окремих клієнтів, каналів дистрибуції, сегментів продаж тощо.

Другий погляд, на нашу думку, є більш обґрунтованим, оскільки за таких умов у повному обсязі використовуються можливості АВ-костингу як ефективного інструменту стратегічного обліку.

Враховуючи існування різних поглядів на зміст складових АВ-костингу, в спеціалізованій літературі зустрічаються також різні погляди на алгоритм його впровадження у практику обліку підприємств. Зокрема, ті економісти, що обмежують використання цього методу лише обчисленням собівартості продукції (робіт, послуг), виділяють таку черговість етапів розроблення, впровадження та реалізації АВ-костингу:

- поділ роботи підприємства на основні види діяльності (функції, операції);
- виділення та присвоєння кожному виду діяльності власного носія витрат, що оцінюється у відповідних одиницях виміру;
- оцінювання вартості одиниці витрат через поділ суми накладних витрат по кожній функції (операції) на кількісне значення відповідного носія витрат;
- визначення собівартості продукції (робіт, послуг) [2].

У свою чергу прихильники другого погляду на склад об'єктів калькулювання вважають за доцільне розширити наповнюваність алгоритму АВ-костингу, що тягне за собою збільшення кількості етапів останнього. Зокрема, ними виділяється така черговість етапів розроблення, впровадження та реалізації інструменту стратегічного обліку, що досліджується:

- агрегування окремих дій у види діяльності;
- облік витрат за видами діяльності;
- створення центрів діяльності;
- вибір драйвера витрат першого типу та визначення його вартості;
- вибір драйверів другого типу та розподіл витрат між об'єктами калькулювання [3; 4; 7].

Враховуючи доцільність розширення переліку об'єктів калькулювання, доведена автором вище, другий підхід до черговості етапів розроблення, впровадження та реалізації АВ-костингу видається більш обґрунтованим. Також, з огляду на той факт, що основним завданням стратегічного обліку є формування облікової інформації для забезпечення стратегічного планування, аналізу та контролю, доцільним буде доповнити зазначений вище алгоритм етапом складання управлінської звітності щодо стратегічних витрат підприємства.

Наступним важливим аспектом дослідження теоретичних засад АВ-костингу як інструменту стратегічного обліку є виділення переваг та недоліків використання останнього на вітчизняних промислових підприємствах. Ґрунтуючись на викладених вище результатах проведеного аналізу економічної літератури та чинної практики підприємств, серед переваг його імплементації можна відзначити:

- забезпечення точного розподілу витрат на виготовлену продукцію;
- формування необхідної інформації для цілей ціноутворення на основі витрат, асортименту продукції та виробничих рішень;

- можливість використання отриманої інформації для складання фінансової звітності.

Проте незважаючи на зазначені позитивні аспекти застосування АВ-костингу, рівень його впровадження на вітчизняних підприємствах залишається незначним. Серед причин ситуації, що склалася, можна виділити такі його недоліки, як:

- статичність, яка передбачає потребу в проведенні повторного аналізу та побудови нової моделі у разі істотних змін в асортименті продукції або обсязі виробництва;
- відсутність інформації, яка дає розуміння впливу ключових бізнес-процесів на розмір витрат;

- проблемність імплементації в систему управління промисловим підприємством.

Особливу увагу, на наш погляд, слід приділити останньому з перелічених недоліків, оскільки, як показало проведене дослідження, саме він є основною причиною непопулярності АВ-костингу серед керівників підприємств України. Зокрема, можна виокремити та класифікувати складності імплементації за такими чинниками, як: методологічний, людський, технологічний.

Так, методологічний чинник проблемності імплементації АВ-костингу передбачає:

- правильне визначення бізнес-процесів підприємства;
- точний вибір вартісних драйверів;
- акуратне віднесення витрат на визначені бізнес-процеси;
- коректний вибір джерел інформації.

До складу об'єктів людського чинника проблемності імплементації АВ-костингу в систему управління промисловим підприємством доцільно віднести:

- консервативність керівництва у поглядах на обчислення собівартості;
- відсутність емпіричних доказів переваг застосування АВ-костингу на вітчизняних промислових підприємствах;
- дефіцит кваліфікованих кадрів у галузі бухгалтерського обліку та програмування, що обізнані з методикою АВ-костингу.

У свою чергу, технологічний чинник передбачає:

- необхідність здійснення додаткових витрат на придбання та встановлення спеціального програмного забезпечення;
- потребу у виокремленні для бухгалтерського та комп'ютерного персоналу підприємства додаткового обсягу часу на виконання робіт, пов'язаних з впровадженням АВ-костингу.

Висновки і пропозиції. Таким чином, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором доведено доцільність використання терміна «АВ-костинг» щодо системи обліку витрат та калькулювання собівартості за видами діяльності, обґрунтовано доцільність розширення складу об'єктів калькулювання та запропоновано доповнити алгоритм цього інструменту стратегічного обліку етапом складання управлінської звітності в частині стратегічних витрат підприємства, що забезпечить повноту, достовірність та змістовність інформації, яка продукується для потреб менеджменту та дозволить уникнути у подальшому термінологічної плутанини, яка зустрічається у роботах вітчизняних та зарубіжних науковців.

Також дано оцінку використанню АВ-костингу на вітчизняних промислових підприємствах та як основні причини проблемності його імплементації виокремлено методологічний, людський та технологічний чинники. Зазначене, на наш погляд, сприятиме імплементації цього інструменту стратегічного обліку на вітчизняних промислових підприємствах та у подальшому забезпечить ефективність управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. *Васильєва Т. А.* Використання ABC-методу в системі управління витратами промислового підприємства [Електронний ресурс] / Т. А. Васильєва, О. В. Рябенков. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_1/181.pdf.
2. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учёт : учеб. [для студ. вузов, обуч. по экон. спец.] / М. А. Вахрушина. – М. : Омега, 2004. – 576 с.
3. *Ермакова Н. А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.
4. *Ивашкевич В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : [учеб. для вузов] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003. – 618 с.
5. *Ивлев В. А.* Методология функционально-стоимостного анализа ABC (ФСА) [Электронный ресурс] / В. А. Ивлев, Т. В. Попова. – Режим доступа : <http://www.citforum.btsau.net.ua>.
6. *Каверина О. Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
7. *Каплан Р.* Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение / Р. Каплан, Р. Купер. – М. : Вильямс, 2008. – 352 с.
8. *Маняева В. А.* Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : монография / В. А. Маняева. – М. : Экономическая газета, 2011. – 284 с.
9. *Моделирование бизнеса. Методология ARIS* / [М. Каменнова, А. Громов, М. Ферапонтов, А. Шматалюк]. – М. : Вестъ-Мета Технология, 2001. – 327 с.
10. *Gunasekaran, A.* (1999). A framework for the design and audit of an activity-based costing system. *Managerial Auditing Journal*, Volume 14, Issue 3, pp. 118-126.
11. *Noreen, E.* (1991). Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3, Issue fall 1991, pp. 159-168.
12. *Roslender R.* Accounting for strategic positioning responding to the crisis in management accounting / R. Roslender // *British Journal of Management*. – 1995. – № 6 (1). – P. 45-57.
13. *Shank J.* Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage / J. Shank, V. Govindarajan. – New York : The Free Press, 1993.
14. *Taylor, L. J.* (2002). Activity-based costing: why your company can't succeed without it. *AFP Exchange*, Volume 22, Issue 3, pp. 50-53.
15. *The Role of ABC In Key Account Management*, Armstrong Laing Group. April 2002. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.armstronglaing.com/content/abmresources/abmresource.asp>.
16. *Turney P. B. B.* Accounting for continuous improvement Sloan / P. B. B. Turney, B. Anderson // *Management Review*. – 1989. – Winter. – P. 37-47.
17. *Turney P.B.B.* Activity-Based Costing: A Tool for Manufacturing Excellence / P.B.B. Turney // *Target*. – 1989. – Summer. – P. 13-196.
18. *Ward Keith.* Strategic management accounting / Keith Ward. – Butterworth-Heinemann, CIMA, 1999. – 307 p.
19. *Young D.* Managing the Stages of Hospital Cost Accounting / D. Young // *Healthcare Financial Management*. – 1993. – April. – P. 58.